

## IVA

### ***Incompatibili le discipline della rivalsa Iva da accertamento e della nota di credito***

di Luca Caramaschi

Seminario di specializzazione

## TUTTO TRIANGOLAZIONI E NOVITÀ IVA COMUNITARIA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'attuale versione dell'ultimo comma dell'[articolo 60 del Decreto Iva](#), nel disciplinare il meccanismo della c.d. **rivalsa Iva da accertamento**, recita testualmente che *"Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad **avvisi di accertamento** o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente **può esercitare il diritto alla detrazione**, al più tardi, con la **dichiarazione** relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata **in via di rivalsa** ed alle **condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione**".*

Una delle fattispecie nelle quali trova spesso applicazione detto meccanismo fa riferimento alla emissione di fatture in regime di **non imponibilità sulla base di lettere di intento** poi rilevatesi false.

Con la conseguenza che, in caso di accertamento, al **fornitore del presunto esportatore abituale** viene richiesto il **pagamento dell'Iva non addebitata in origine al proprio cliente**.

In tale situazione si pone il problema di come concretamente operare la rivalsa, posto che l'emissione di una fattura o nota di variazione in aumento nei confronti del cliente determinerebbe un'apparente **uplicazione dell'imposta** (una prima volta in occasione del **versamento dell'iva a seguito di accertamento** e una seconda volta con il **concorso alla liquidazione dell'iva sulla fattura emessa** al fine di esercitare la **rivalsa** nei confronti del cliente).

A questa questione ha dato risposta la [circolare 35/E/2013](#), con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito le prime indicazioni in relazione alla modifica che l'articolo 60 del Decreto

Iva ha subito ad opera **dell'[articolo 93 D.L. 1/2012](#)** (cosiddetto “Decreto liberalizzazioni”).

In particolare, è nella risposta contenuta nel **paragrafo 4.1** della richiamata [circolare 35/E/2013](#) che, nel descrivere gli **adempimenti prodromici all'esercizio della rivalsa** dell'imposta pagata in sede di accertamento, si afferma chiaramente che *“Al fine di esercitare il diritto alla **rivalsa dell'Iva pagata** a titolo definitivo in sede di accertamento il cedente/prestatore dovrà emettere una fattura (o una **nota di variazione in aumento** di cui all'articolo 26, primo comma del D.P.R. n. 633 del 1972), con le indicazioni previste dall'articolo 21 ovvero, a partire dal 1° gennaio 2013, con i dati semplificati di cui al successivo articolo 21-bis, (richiamando altresì, laddove emessa/e, la/e fattura/e originaria/e), e con gli **estremi identificativi dell'atto di accertamento** che costituisce titolo alla rivalsa. Il documento andrà **annotato nel registro** di cui all'articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972 **solo per memoria**, perché l'imposta recuperata a titolo di rivalsa **non dovrà** partecipare alla liquidazione periodica, **né essere indicata** in una posta a debito nella dichiarazione annuale.”*

Scongiurato il **pericolo di duplicazione dell'imposta** (seppur con un comportamento decisamente irrituale quale l'annotazione “**per memoria**”), andiamo ad analizzare il successivo tema (purtroppo molto frequente) **dell'infruttuoso esercizio** della rivalsa nei confronti dei clienti.

Accade spesso, infatti, che a distanza di molti anni dall'operazione originaria contestata in sede di accertamento, il cliente abbia **cessato l'attività**, si sia reso irreperibile, oppure sia nel frattempo incappato in **procedure di tipo concorsuale**: fatti che evidentemente rendono **impossibile la soddisfazione del creditore**. Su tale fattispecie si è recentemente pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la [risposta all'istanza di interpello n. 219 del 20.07.2020](#) nella quale, in un caso analogo a quello richiamato in precedenza, l'istante che ha intrapreso nei confronti del cliente **azioni esecutive individuali** ottenendo tuttavia la certificazione dell'Ufficiale giudiziario dell'avvenuto pignoramento con esito negativo, chiede se sia possibile emettere **nota di credito ai sensi dell'[articolo 26, comma 2, del Decreto Iva](#)** per procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa al fine di recuperare comunque l'imposta.

Non ritenendo tale soluzione condivisibile, l'Agenzia richiama altri documenti di prassi (oltre alla richiamata [circolare 35/E/2013](#), le [risposte agli interpelli 84/2018](#), [531/2019](#), [176/2019](#)) al fine di precisare che la rivalsa a seguito di accertamento prevista dall'**articolo 60** del Decreto Iva si differenzia da quella ordinariamente prevista in quanto ha **carattere facoltativo**, si colloca temporalmente in epoca successiva all'effettuazione dell'operazione e presuppone l'**avvenuto versamento definitivo della maggiore Iva** accertata da parte del cedente/prestatore.

L'Agenzia ne ricava quindi che, anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente, *“la **rivalsa operata ai sensi dell'articolo 60 ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti**”* (risposta all'istanza di interpello n. 84/2018) e, quindi, in caso di **mancato pagamento dell'Iva** da parte del cessionario o committente, l'unica possibilità consentita al fornitore per il **recupero dell'Iva pagata all'Erario**, addebitata in rivalsa e non incassata, è quella di **adire l'ordinaria**

**giurisdizione civilistica**, non potendosi invocare altri istituti contemplati dalla disciplina Iva (nel caso specifico la **nota di variazione in diminuzione** ai sensi dell'[articolo 26, commi 2 e 3 del Decreto Iva](#)).

Come già espressamente chiarito nella risposta al già citato [interpello n. 531/2019](#), pertanto, non risulta condivisa dall'Agenzia la soluzione di prevedere l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'Iva, allorché, successivamente all'inutile **esercizio della rivalsa** ai sensi dell'[articolo 60](#), ultimo comma, del Decreto Iva, il cessionario committente sia **cancellato dal registro delle imprese** senza che il credito dell'istante sia stato soddisfatto, ovvero **all'esito infruttuoso di procedure esecutive** esperibili, in presenza delle **condizioni specifiche fissate normativamente**, anche nei confronti di **altri soggetti**.